

# ***COFINS – A EXCLUSÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS DE SUA BASE DE CÁLCULO\****

---

**DOMINGOS FRANCIULLI NETTO**  
*Ministro do Superior Tribunal de Justiça*

## **SUMÁRIO:**

1. Do conceito de faturamento e receita bruta. 2. Da ampliação do conceito de faturamento pela Lei n. 9.718/98. 3. Da violação do princípio da hierarquia das leis. 4. Da emenda constitucional n. 20/98. 5. Conclusão.

### **1) Do Conceito de Faturamento e Receita Bruta**

A Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social, denominada COFINS, foi instituída pela Lei Complementar n. 70, de 30.12.91, em observância ao preceito inserto no artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição da República. Restou determinado que a incidência da COFINS se daria sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, bem como de serviços de qualquer natureza (art. 2o).

Não se desconhece que a COFINS se traduz na continuidade do FINSOCIAL que outrora fora disciplinado pelos Decretos-leis ns. 1.940/82, 2.397/87 e pela Lei n. 7.689/88. Essa proposição encontra-se

---

\* Trabalho que contou com pesquisa elaborada pelos bacharéis Benedito Eugenio de Almeida Siciliano, Karine Berbigier Ribas e Ludmila Fajardo Fassy.



defendida, entre outros, pelo ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 150.764-PE.<sup>1</sup>

Há, pois, necessidade de se perquirir qual a posição do Excelso Supremo Tribunal Federal no que tange à incidência do FINSOCIAL e da COFINS.

Acerca do tema, a Máxima Corte, ao apreciar o RE 150.755-PE, equiparou, para fins fiscais, os conceitos de “faturamento” e “receita bruta” como base de cálculo do PIS e da COFINS, considerada esta tal qual estabelecida no Decreto-lei n. 2.397/87, artigo 22, “a”, ou seja, a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Nessa oportunidade, asseverou-se que:

“No art. 28 da Lei nº 7.738/89, a alusão à ‘receita bruta’, como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I, da Constituição, há de ser entendida segundo a definição do Decreto-lei nº 2.397/87, que é equiparável à noção corrente de ‘faturamento’ das empresas de serviço”<sup>2</sup>.

De igual modo, salientou o advogado paulista José Guarany Marcondes Orsini que, no julgamento do RE 150.764-PE, “a legislação invocada como precedentes pelo Exmo. Sr. Ministro Ilmar Galvão efetivamente reforça a conceituação sobre a similitude entre ‘faturamento’ e ‘venda de produtos, serviços e produtos e serviços’”<sup>3</sup>.

A Excelsa Corte, quando do julgamento da ADC 1-1/DF, relatada pelo ministro Moreira Alves, firmou o entendimento de que a base de cálculo da COFINS, definida no artigo 2º da mencionada lei (“a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”), correspondia ao conceito de faturamento

---

<sup>1</sup> Diário da Justiça da União de 02.04.93.

<sup>2</sup> RE 150.755-PE, Rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, *in* DJ de 22.10.93.

<sup>3</sup> *Repertório de jurisprudência IOB*, 7/2002 – 1-17.056. p. 232.



mentionado no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Desse julgado, cumpre singularizar o seguinte trecho:

“Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como a ‘receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza’ nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços ‘coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36.)”<sup>4</sup>.

A título de ilustração, é de bom alvitre trazer à balha o magistério do jurista De Plácido e Silva acerca da conceituação de “fatura”, ao elucidá-la como “o documento representativo da venda já consumada ou concluída, mostrando-se o meio pelo o qual o vendedor vai exigir do comprador o pagamento correspondente, e faturar é o ato de proceder à extração ou formação de fatura, a que se diz faturamento”<sup>5</sup>. A compra e venda de mercadorias ou a prestação de serviços constitui o objeto da fatura, da qual decorre o faturamento.

Assim é que, a partir da análise do Código Comercial, em seu artigo 219, e da Lei n. 5.474/68, em seus artigos 1º e 20, constata-se que faturamento decorre da emissão de faturas, de modo que tal conceito abrange tão-somente a soma dos valores de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, tanto a vista como a prazo.

De outra banda, o termo “receita bruta” abrange não só a receita com comercialização ou prestação de serviços ou receitas

---

<sup>4</sup> ADC 1-1/DF, Relator Ministro Moreira Alves, *in* DJ de 16.06.95.

<sup>5</sup> *Vocabulário jurídico*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 349.



operacionais (art. 187, III, Lei n. 6.404/76), como também receitas financeiras e não-operacionais.

A par dessa circunstância, registre-se que o entendimento consolidado na jurisprudência da Suprema Corte da República consubstancia-se na circunstância de que o termo “faturamento” alcança todas as vendas, quer sejam a vista ou a prazo, mas delimita seu conceito às receitas decorrentes das vendas ou da prestação de serviços.

Esse modo de pensar não pode provocar solução diferente, pois, repita-se em benefício da clareza, a Lei Complementar n. 70/91 equiparou o faturamento à receita bruta, mas manteve a base de cálculo da COFINS estada na idéia de faturamento ao restringi-la às receitas advindas das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, malgrado a tenha denominado “receita bruta”, o que se deu por mera atecnicidade redacional.

A esse respeito oportuno o ensinamento de Misabel Abreu Machado Derzi, para quem, a despeito da Excelsa Corte não acolher o sentido técnico-restrito e formal de fatura ou faturamento - entendido este como a soma das faturas emitidas -, incorporou o conceito de “faturamento” derivado do objeto que a fatura pode representar, ou seja, a compra e venda de mercadorias ou prestação de serviços.<sup>6</sup>

Com efeito, o conceito de “receita bruta” adotado pela legislação do FINSOCIAL e da COFINS, até a edição da Lei n. 9.718/98, aproxima-se da noção de faturamento para fins do Direito Comercial. Nessa quadra, novamente vem a lume o escólio de Misabel Abreu Machado Derzi ao enfatizar que, “tecnicamente, foi colhida a noção de

---

<sup>6</sup> COFINS, PIS e a Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998. *Grandes questões atuais do direito tributário*, 3º vol., Valdir de Oliveira Rocha – Coordenador. p. 230, et seq.



receita bruta operacional, utilizada pela doutrina e pela legislação do imposto de renda”<sup>7</sup>.

Assim, infere-se que a definição de “faturamento” não abarca a totalidade de receitas, mas “receita bruta como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia”, ou a receita proveniente da venda de mercadorias, serviços ou de serviços de qualquer natureza.

Importante destacar, outrossim, as palavras proferidas por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino de que “o cerne ou consistência do fato traduzido financeiramente nesses faturamentos não pode deixar de ser o conjunto de negócios ou operações que a ele (faturamento) dá ensejo. Assim, para haver faturamento, é indispensável que se tenham realizado operações mercantis, ou vendido produtos, ou prestado serviços, ou realizado operações similares. Sobre tais operações é que, no caso, recairá a incidência”<sup>8</sup>.

## **2) Da Ampliação do Conceito de Faturamento pela Lei n. 9.718/98**

Com o advento do Programa de Ajuste Fiscal do Governo Federal, foi promulgada a Lei n. 9.718, de 27.11.98, que definiu o “faturamento” como “correspondente à receita bruta da pessoa jurídica” (art. 3º, caput), e a “receita bruta” como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para a receita” (art. 3º, § 1º).

---

<sup>7</sup> Ob. cit., p. 231.

<sup>8</sup> PIS – Exclusão do ICMS de sua base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*, n. 35, janeiro/março de 1986. p. 156



Observa-se, pois, que a Lei n. 9.718/98 alargou o conceito de “faturamento” ao equipará-lo à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Essa amplitude da base de cálculo da COFINS resultou na tributação de outras receitas além daquelas provenientes do faturamento, ou seja, da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, como também dos rendimentos em aplicações financeiras, receitas não-operacionais, ressarcimento de tributos etc. Dessa forma, a nova redação dada pela Lei n. 9.718/98 alcançou a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Espraiada por esse texto a base de cálculo, feriu-se de frente o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Nem se argumente que tal posicionamento se limita ao aspecto gramatical. Para refutar essa afirmação, mister se faz relembrar o entendimento sufragado na Excelsa Corte quando da apreciação do RE 166.772/RS, relatado pelo ministro Marco Aurélio. Na oportunidade, ao julgar questão atinente à ampliação da base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários pelas Leis ns. 7.787/89 e 8.212/91, assentou-se:

“Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. ...*Omissis*... O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios”<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> DJ de 16.12.94.



Com fulcro nesses fundamentos, a Corte Máxima declarou inconstitucional a expressão “administradores e autônomos” do art. 3º, inciso I, da Lei n. 7.787/89, por entender que ultrapassa o conceito constitucional de “folha de salários” (artigo 195, I, “a”, da Constituição Federal) e expande o conceito técnico das expressões “empregador” e “salário”.

Vê-se, portanto, nessa linha de raciocínio, que o conceito de “faturamento” está vinculado à ordem jurídico-constitucional e jamais poderia ser alterado por norma ordinária. Nesse caminhar, assinala o tributarista Hugo de Brito Machado que “há, portanto, evidente antinomia entre o art. 3º, da Lei n. 9.718/98, e o art. 195, inciso I, da Constituição. Este último utilizou conceito de Direito Privado para definir competência tributária, e, assim, não podia esse conceito – de faturamento – ser alterado por lei. O art. 110 do CTN o diz expressamente, embora nem precisasse fazê-lo porque isto é uma decorrência da supremacia constitucional”<sup>10</sup>.

Nesse sentido, a já citada Misabel Abreu Machado Derzi consigna que, “de modo algum, se toleraria a inclusão na idéia de faturamento, de receita bruta ou financeira não-operacional, uma vez que tais receitas eventuais não se relacionam, nem formal, nem materialmente, com a idéia de faturamento. Nem poderia o comerciante, que tem, como objeto social, a comercialização de mercadorias ou a prestação de serviços não financeiros, ainda que o quisesse, emitir fatura sobre receita recebida, decorrente de aplicação financeira, porque nesse caso, nada aliena, nem tampouco presta serviço”. Com a mesma ênfase, preleciona que “a deformação do conceito de faturamento, com expansão indevida de sentido, diferente daquele próprio do Direito Comercial, por meio de lei ordinária federal, infringe profundamente a Constituição”, o que tornaria nula e desnecessária a exigência de lei complementar

---

<sup>10</sup> Compensação da COFINS com CSL. *Repertório IOB de jurisprudência*, n. 7, 1º abr. 1999. p. 232.



prevista no disposto no art. 195, § 4º, da CF, para a criação de outras fontes, voltada para a manutenção da Seguridade Social.<sup>11</sup>

De igual modo, o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho adverte que se solidificou “o entendimento jurisprudencial no sentido de que o termo faturamento alcança tanto as vendas a prazo quanto as vendas a vista, mas nunca todas as receitas, como as receitas financeiras, as entradas decorrentes de reembolsos etc”. Em continuação, acrescenta o mestre que “uma interpretação adequada do texto constitucional, complementado pelo art. 110 do CTN, leva à conclusão de que não se permite o alargamento da base de cálculo da Cofins, de faturamento para receitas em geral, por meio de mera lei ordinária que venha a equiparar ou conceituar faturamento como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica”<sup>12</sup>.

Esses entendimentos doutrinários se harmonizam com o modo de julgar do Superior Tribunal de Justiça. A propósito, a 2ª Turma já se posicionou no sentido de que “a Lei n. 9.718/98, em seu artigo 3º, parágrafo 1º, ao estender o conceito de faturamento, para fins de incidência da COFINS, para todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, incluiu outras receitas além daquelas advindas de vendas e serviços, violando o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional”<sup>13</sup>.

A ministra Eliana Calmon teve oportunidade de externar esse entendimento por ocasião do julgamento do Resp 524.001-RJ, in DJ de 25.02.2004. Nessa assentada, a relatora lembrou que o colendo Supremo

---

<sup>11</sup> Ob. cit., p. 228, 230 e 232.

<sup>12</sup> PIS/COFINS – Lei 9.718/98: Entidades fechadas de previdência privada. *Revista dialética de direito tributário*, n. 55, abril de 2000. p. 131, *et seq.*

<sup>13</sup> Cf. Resp 501.628-SC, relatado pela ministra Eliana Calmon, extraído do voto-vista deste articulista, julgado em 10.02.2004.





Tribunal Federal, em sede de cognição sumária, tem sustado o recolhimento da COFINS nos termos da Lei n. 9.718/98.<sup>14</sup>

### **3) Da Violação do Princípio da Hierarquia das Leis**

Não bastassem as circunstâncias acima apontadas para obstar a alteração do conceito de faturamento, a Lei Complementar n. 70/91, que definiu a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza como a base de cálculo da COFINS, não é suscetível de alteração por meio de lei ordinária.<sup>15</sup>

É curial lembrar que se não desconhece que a Corte Suprema, em várias oportunidades, acolheu o entendimento segundo o qual a instituição e as alterações posteriores de matérias concernentes às contribuições sociais podem ser feitas por lei ordinária .

Seja como for, não há negar que o legislador, ao se valer de lei complementar para disciplinar matéria que, em tese, não exige essa modalidade normativa, homenageou o consagrado princípio da simetria dos atos em geral, a que se acresce, por oportuno, que a lei dirige-se a toda a sociedade e não apenas a juristas e, em especial, a constitucionalistas.

Há coerência na presunção de que, de regra, os atos devem manter a mesma posição hierárquica dentro do sistema legal, sem se perder de vista que na espécie foi a própria mensagem do Executivo que pedia a edição de lei com status de lei complementar, o que, de forma mais minudente, abaixo será visto na preleção de Hugo de Brito Machado.

Dentro desse contexto, doutos estudiosos do direito aderem a esse modo de pensar.

---

<sup>14</sup> Cf. Medida Cautelar no RE 386.056/BA, rel. min. Gilmar Mendes; Medida Cautelar na Petição 2.935/BA, rel. min. Celso Mello; Petição 2.891/ES, rel. min. Carlos Velloso.

<sup>15</sup> Cf. RE 146.733/SP, RE 128.284/CE e ADC 1-1/DF.



A esse respeito, perluastra Ives Gandra da Silva Martins que, “no momento em que um tributo for instituído por lei complementar, apenas por lei complementar poderá ele ser alterado e jamais por lei ordinária, risco de se ter a mais rigorosa confusão de formas, com quebra do princípio da hierarquia das leis, inclusive, possibilitando a alteração de textos constitucionais sobre matérias que não tenham conteúdo constitucional, por leis de hierarquia inferior.” Dessa forma, “admitir que lei ordinária possa revogar lei complementar, é admitir que lei ordinária ou complementar possa alterar a Constituição, sempre que o conteúdo da norma complementar ou constitucional não tiver necessariamente o perfil de lei complementar ou de norma constitucional”<sup>16</sup>.

Na mesma senda, disserta Diego Galbinski: “exercendo-se a discricionariedade legislativa de se utilizar veículo normativo situado em grau hierárquico superior em relação ao necessário para criação do tributo, estar-se-á vinculado, juridicamente, àquele para a modificação da sua regra-matriz de incidência”<sup>17</sup>.

Outro não é o escólio de Hugo de Brito Machado: “dir-se-á que a Lei Complementar nº 70/91, ao instituir a Cofins, operou como lei ordinária, e como tal há de ser considerada no plano hierárquico. Isto, porém, não é correto. É sabido que se havia instaurado grande divergência em torno da questão de saber se podia tal contribuição ser instituída por lei ordinária, ou se era exigível lei complementar para esse fim. Para eliminar a controvérsia, o Poder Executivo, ao encaminhar projeto ao Congresso Nacional, e este, ao aprová-lo, preferiram a lei complementar. Eliminou-se a controvérsia, mas se estabeleceu, então, um

---

<sup>16</sup> Lei nº 9.718/98 e base de cálculo da Cofins sobre receita bruta: inconstitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 47, agosto-1999. p. 146.

<sup>17</sup> *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 20/99, item 14.042 – n. 20/99, outubro de 1999.



limite ao legislador, que somente por outra lei complementar poderá alterar aquela”<sup>18</sup>.

Nessa linha de raciocínio, prevalece, no Superior Tribunal de Justiça, tese segundo a qual, evidenciado que a isenção deve estar vinculada ao diploma legal (Lei Complementar n. 70/91, que dispensou as sociedades civis de profissão regulamentada do pagamento da COFINS), uma fonte formal de menor bitola (Lei Ordinária n. 9.430/96) não possui a força de revogar a dispensa de pagamento de tributo conferida por lei complementar.<sup>19</sup>

Merece rememorar, ainda, a “lição contemporânea do Professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho, o qual, harmônico com o raciocínio dos mestres Miguel Reale e Pontes de Miranda, elucida que ‘é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma’ (cf. ‘Curso de Direito Constitucional’, 29ª edição revista e atualizada, Ed. Saraiva, p. 208, 2002, São Paulo)”<sup>20</sup>.

Essa colocação é de rigor, sob pena de se desconsiderar a potencialidade hierarquicamente superior da lei complementar frente à lei ordinária.

#### **4) Da Emenda Constitucional n. 20/98**

Escusado frisar que o estudo mais pormenorizado da matéria acabaria por extrapolar o objetivo desse despretensioso ensaio, necessário se faz traçar algumas premissas acerca do advento da EC n. 20/98.

---

<sup>18</sup> COFINS: Ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota. *Contribuições sociais: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 111, *et seq.*

<sup>19</sup> Cf. Resp 530.597/RS, rel. Min. Castro Meira, *in* DJ de 15.02.2003; AGResp 529.654/SC, rel. Min. José Delgado, *in* DJ de 02.02.2004; EREsp 354.012/SC, relatado por este autor, *in* DJ de 15.03.2004, entre outros.

<sup>20</sup> Cf. Resp 495.564/PE, j. em 19.02.2004, relatado por este signatário.



Sabem-no todos que a Constituição Federal, em seu artigo 195, determinava que as contribuições sociais dos empregadores tinham como base de cálculo a folha de salários, o faturamento e o lucro. Por sua vez, o § 4º do mencionado dispositivo constitucional estabelece que “a lei só poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social, obedecido o disposto no art. 154, I.”, a determinar que “a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.”

A Emenda Constitucional n. 20/98 deu nova redação ao artigo 195, inciso I, da Carta Magna, para eleger a receita ou o faturamento como espécies de base de cálculo da COFINS.

Ocorre, todavia, que a Lei n. 9.718, que instituiu uma nova fonte de custeio, publicada em 28.11.98, por ser anterior à EC n. 20/98, publicada em 16.12.98, é de constitucionalidade duvidosa, pois a instituição da contribuição sobre a receita antes da previsão constitucional deveria ter ocorrido por meio de lei complementar, ante a competência residual da União.

Nessa esteira, restou caracterizada uma nova figura jurídica tributária que demanda a edição de lei complementar. Nessa linha de raciocínio, o Excelso Pretório, ao examinar as contribuições incidentes sobre a remuneração dos autônomos e administradores (Lei n. 7.787/89, art. 3º, I), concluiu pela necessidade de lei complementar.

Mais a mais, carece a lei ordinária de compatibilidade com a ordem constitucional válida ao tempo de seu nascimento e, uma vez nula e inexistente, não pode ser convalidada por norma constitucional superveniente. Assim, nem se alegue a circunstância de que a mencionada Emenda Constitucional passou a vigorar durante o decurso

do prazo nonagesimal da Lei n. 9.718/98, tendo em vista que esta norma foi publicada e passou a vigor antes da alteração da Constituição.

A corroborar com esse entendimento, merecem ser transcritas as palavras do professor Ives Gandra da Silva Martins:

“Como se percebe, no momento em que nasceu a Lei 9.718/98, ato legislativo ordinário que ‘alargou’ a base da cálculo da Cofins, o texto constitucional que deveria dar-lhe sustentação, não lhe dava, pois ‘receita’ não poderia ser base de cálculo de contribuição social. Nasceu, portanto, viciada, irremediavelmente viciada, não podendo a Constituição posterior convalidar texto contaminado pela mortal moléstia da inconstitucionalidade”<sup>21</sup>.

Realça Hugo de Brito Machado, também, que “as normas da lei ordinária que ampliam a base de cálculo da COFINS (e de outras contribuições de Seguridade Social sobre o faturamento), para fazê-la alcançar receitas outras, além do faturamento, são flagrantemente conflitantes com o art. 195, I, da CF, na redação anterior à Emenda Constitucional 20. Relativamente ao período anterior a esta, tais acréscimos são indevidos; (...); até que seja editada lei complementar, regulando o disposto no art. 195, I, da Constituição com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional 20/1998, a COFINS somente incidirá sobre o faturamento.”<sup>22</sup> Com a mesma proficiência, este estudioso do direito tributário, em outro artigo, discorre que “não se venha dizer, para justificar o elastério indevido, que a receita é algo análogo ao faturamento, porque a tributação por analogia é vedada em nosso sistema jurídico (CTN, art. 108, § 1º). Nem se venha argumentar com a Emenda Constitucional n. 20, que alterou a redação do art. 195, da Constituição.

---

<sup>21</sup> Ob. cit., p. 142.

<sup>22</sup> COFINS, ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota Contribuições Sociais: Problemas Jurídicos. p. 112, et seq.



Essa alteração apenas deixa evidente o reconhecimento do Governo, quanto àquele conflito”<sup>23</sup>.

José Eduardo Soares de Melo, com a mesma acuidade, ensina que “desde a promulgação até o início de vigência da Emenda Constitucional 20/1998 não havia embasamento constitucional para possibilitar a exigência da COFINS de quaisquer empresários e entidades; bem como ser calculada sobre receitas de qualquer natureza (distintas da exclusiva receita de operações mercantis e prestação de serviços) e estabelecer excepcional tratamento ao princípio da isonomia”. Prossegue: “A nova regra constitucional tem a virtude de positivar a nulidade e a total ilegitimidade de qualquer preceito que tenha dispositivo em sentido conflitante com seus termos. Inexiste constitucionalização de dispositivos incompatíveis com o ordenamento jurídico, que também ofenderiam o princípio da irretroatividade. A norma inconstitucional (no caso, a Lei 9.718/1998) não se torna constitucional pela circunstância de a Emenda Constitucional 20/1998 – editada posteriormente, 15.12.1998 – haver introduzido (nova base de cálculo) no ordenamento jurídico (pela emenda), sendo desnecessário prévio pronunciamento do Judiciário”<sup>24</sup>.

Conveniente é a reprodução dos ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coêlho no sentido de que “o fato de o art. 195, I, da Constituição não dar amparo à nova contribuição incidente sobre a receita evidencia-se com o próprio advento da Emenda Constitucional n. 20/98, que pretendeu, sem sucesso, legitimar tardiamente a nova contribuição, que já surgiu absolutamente nula, posto que inconstitucional. Admitir sua convalidação importaria em atribuir efeitos repristinatórios à EC n. 20/98, o que é vedado em nosso direito”<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> Compensação da COFINS com a CSL. *Repertório IOB de jurisprudência*, n. 7, 1º abril de 1999. p. 232.

<sup>24</sup> *Contribuições sociais no sistema tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros. p. 166, et seq.

<sup>25</sup> Ob. cit., p. 133.



Saliente-se que, mesmo se considerasse a possibilidade de convalidação da Lei n. 9.718/98 pela EC n. 20/98, a referida norma ordinária é de constitucionalidade incerta, diante dos termos do artigo 246 da Constituição Federal, que proíbe “a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995.”

Em sintonia com essa afirmação, Misabel Abreu Machado Derzi, em adesão ao entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>26</sup>, pondera que “a Emenda Constitucional n. 20/98 alterou a redação do art. 195 da Constituição, modificando-lhe o sentido e a extensão. Se, com isso, se concluir, a nosso ver equivocadamente, que ela convalidou retroativamente a Lei 9.718/98, então ainda restaria ofendido o art. 246, já que o citado diploma legal originou-se da Medida Provisória n. 1.724, de 29 de outubro de 1998”<sup>27</sup>.

## **5) Conclusão**

Em suma, a síntese desta dissertação é a seguinte:

a) O conceito de “faturamento” atribuído à COFINS pela Lei Complementar n. 70/91 é idêntico ao conferido pelo Supremo Tribunal Federal quando examinou a questão referente ao FINSOCIAL. Essa inferência foi confirmada por ocasião do julgamento da ADC 1-1/DF, ao concluir que o faturamento equivale à receita decorrente da venda de mercadorias e prestação de serviços;<sup>28</sup>

b) a ampliação da base de cálculo da COFINS pela Lei n. 9.718/98 viola o artigo 110 do Código Tributário Nacional ao incluir no

---

<sup>26</sup> Cf. RDT 55/136.

<sup>27</sup> Ob. cit., p. 239.

<sup>28</sup> Vide nota de rodapé n. 4.



conceito de “faturamento” outras receitas além daquelas provenientes de vendas de mercadorias e prestação de serviços;

c) a Lei Complementar n. 70/91 não é suscetível de modificação por lei ordinária em face do princípio da hierarquia das leis, pois um ato só pode ser desfeito por outro que tenha obedecido igual forma (princípio da simetria);

d) a instituição da contribuição sobre a receita anteriormente à Emenda Constitucional n. 20, de 16 de dezembro de 1998, reclamaria a edição de lei complementar, ante a competência residual da União em criar nova fonte de custeio;

e) a lei ordinária carece de compatibilidade com a ordem constitucional válida ao tempo de seu nascimento e, uma vez nula e inexistente, não pode ser convalidada por emenda constitucional superveniente, ainda que publicada durante o decurso do prazo nonagesimal da Lei n. 9.718/98;

f) e, finalmente, ainda que a EC n. 20/98 tivesse convalidado a Lei n. 9.718/98, o artigo 246 da Constituição Federal restou malferido, pois aquela lei originou-se da Medida Provisória n. 1.724, de 29 de outubro de 1998.